

## MODEL CONTINGENCY SEBAGAI MEDIASI UNTUK MENINGKATKAN KINERJA AKUNTAN DI INDONESIA

Sri Trisnarningsih

Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur

### ABSTRACT

*Performance of public accountants is strongly influenced by the behavior of public accountants and professional ethics that are the foundation for the acting or the direction in performing tasks. Research in the first year study the performance of public accountants related aspects of behavior that affect the performance of public accountants with the contingency model approach. The variables in this research include: performance of accountants, independence, understanding of good governance and cultural organization.*

*The research population are public accountants at Public Accounting Firm in Indonesia. Sample selection procedure is determined by using random sampling method. Technical analysis and hypothesis testing using path analysis tool.*

*The results of first year research shows that the independence to function as intervening variables that mediate the relationship between the understanding of good governance to the performance of public accountants. Independence does not mediate the relationship between the cultural organization to the performance of public accountants. This research also concluded that the independence of accountants significantly influence the performance of public accountants.*

**Keywords :** *performance of accountants, independence, understanding of good governance and cultural organization.*

### PENDAHULUAN

Kantor akuntan publik merupakan sebuah organisasi yang bergerak di bidang jasa. Jasa yang diberikan berupa jasa audit operasional, audit kepatuhan (*compliance audit*) dan audit laporan keuangan. Akuntan publik dalam menjalankan profesinya diatur oleh kode etik profesi. Di Indonesia dikenal dengan nama Kode Etik Akuntan Indonesia. Pasal 1 ayat 2 Kode Etik Akuntan Indonesia menyatakan bahwa setiap anggota dalam melaksanakan tugasnya harus mempertahankan integritas, objektivitas dan independensi. Seorang akuntan yang mempertahankan integritas, akan bertindak jujur dan tegas dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi. Akuntan yang mempertahankan objektivitas, akan bertindak

adil tanpa dipengaruhi tekanan dan permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Akuntan yang menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Di samping itu dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang akuntan telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Kurangnya independensi dan maraknya manipulasi akuntansi korporat membuat kepercayaan para pemakai laporan keuangan auditan mulai menurun, sehingga para pemakai laporan keuangan seperti investor dan kreditur mempertanyakan eksistensi akuntan publik sebagai pihak independen. Krisis moral dalam dunia bisnis yang mengemuka akhir-akhir ini adalah kasus Enron Corporation. Laporan keuangan Enron sebelumnya dinyatakan wajar tanpa pengecualian oleh kantor akuntan Arthur Anderson, salah satu kantor akuntan publik dalam jajaran *big four*, namun secara mengejutkan pada 2 Desember 2001 dinyatakan pailit. Kepailitan tersebut salah satunya karena Arthur Anderson memberikan dua jasa sekaligus, yaitu sebagai auditor dan konsultan bisnis.

Peran KAP di samping sebagai perusahaan bisnis non-manufaktur, juga sebagai perusahaan yang harus bertanggung jawab terhadap perkembangan maupun terpuruknya dunia bisnis. Hal ini disebabkan karena pentingnya peran KAP dalam masyarakat bisnis. Di samping itu KAP sebagai bagian dari sistem pengawasan korporasi untuk mempengaruhi opini publik, sehingga mengharuskan KAP secara *urgent* menerapkan sepenuhnya *good governance*. Kinerja KAP yang berkualitas sangat ditentukan oleh kinerja akuntan. Dalam hal ini jika kinerja akuntan lebih baik dan optimal, maka akan mempengaruhi peran KAP. Apabila kinerja KAP baik dan berkualitas, maka diharapkan dapat memberikan kontribusi yang besar dalam memperbaiki dunia bisnis yang terpuruk sehingga krisis ekonomi bisa teratasi.

Peran akuntan bisa dipengaruhi oleh budaya organisasi, *good governance* dan independensi, sebagai faktor yang dominan dalam menentukan pembentukan karakter perusahaan. Selanjutnya karakter perusahaan akan mempengaruhi kinerja akuntan. Terkait dengan upaya menyiapkan akuntan yang handal dan profesional, maka andil dari perguruan tinggi dalam segala hal adalah cukup besar. Perguruan tinggi harus menyiapkan metode dan perangkat pembelajaran yang aktual dalam menunjang profesionalisme calon akuntan. Perguruan tinggi harus senantiasa *benchmarking* dengan *stake holder* pada dunia bisnis guna lebih memahami permasalahan dan kebutuhan kekinian pada dunia bisnis secara profesional.

Berdasarkan fenomena yang ada dan adanya hasil penelitian sebelumnya yang masih kontroversial, sehingga peneliti tertarik untuk melakukan kajian lanjut dan mengembangkan penelitian sebelumnya dengan pendekatan kontinjensi. Adapun rumusan masalah dalam penelitian ini adalah : Apakah model independensi akuntan sebagai variabel intervening akan mediasi pengaruh pemahaman *good governance* dan budaya organisasi terhadap kinerja akuntan di Indonesia ?



## TINJAUAN PUSTAKA

### Kinerja Akuntan Publik

Secara etimologi, kinerja berasal dari kata prestasi kerja (*performance*). Sebagaimana dikemukakan oleh Mangkunegara (2005:67) bahwa istilah kinerja berasal dari kata *job performance* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang dicapai seseorang) yaitu hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya.

Kinerja dibedakan menjadi dua, yaitu kinerja individu dan kinerja organisasi. Kinerja individu adalah hasil kerja karyawan baik dari segi kualitas maupun kuantitas berdasarkan standar kerja yang telah ditentukan, sedangkan kinerja organisasi adalah gabungan dari kinerja individu dengan kinerja kelompok (Mangkunegara, 2005:15). Gibson *et al.* (1996:95) menyatakan bahwa kinerja karyawan merupakan suatu ukuran yang dapat digunakan untuk menetapkan perbandingan hasil pelaksanaan tugas, tanggung jawab yang diberikan oleh organisasi pada periode tertentu dan digunakan untuk mengukur prestasi kerja atau kinerja organisasi.

Kinerja akuntan yang bertugas sebagai auditor independen merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor independen selama kurun waktu tertentu. Menurut Taylor (1991) pengertian kinerja akuntan adalah akuntan publik yang melaksanakan penugasan pemeriksaan (*examination*) secara obyektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan. Kalbers dan Forgarty (1995) mengemukakan bahwa kinerja auditor sebagai evaluasi terhadap pekerjaan yang dilakukan oleh atasan, rekan kerja, diri sendiri, dan bawahan langsung.

Kinerja akuntan yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada Larkin (1990), yaitu kinerja akuntan diukur dengan empat dimensi personalitas, antara lain:

- a. Kemampuan (*Ability*), adalah kecakapan seseorang dalam menyelesaikan pekerjaan. Kemampuan terdiri dari: tingkat pendidikan, pengalaman kerja, bidang pekerjaan, dan faktor usia.
- b. Komitmen Profesional (*Professional Commitment*), adalah tingkat loyalitas individu pada profesinya seperti yang dipersepsikan oleh individu tersebut.
- c. Motivasi (*Motivation*), adalah keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.
- d. Kepuasan Kerja (*Job Satisfaction*), adalah tingkat kepuasan individu dengan posisinya dalam organisasi secara relatif dibandingkan dengan teman lainnya.

### Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Akuntan Publik

Menurut McCormick dan Tiffin (1974 : 491) terdapat dua variabel yang dapat mempengaruhi kinerja, yaitu :

1. Variabel Individu, terdiri dari pengalaman, pendidikan, jenis kelamin, umur, motivasi, keadaan fisik, kepribadian, dan sikap.

2. Variabel Situasional, antara lain:
  - a. Faktor fisik dan pekerjaan yang meliputi metode kerja, pengaturan dan kondisi perlengkapan kerja, pengaturan ruang kerja, kebisingan, penyiaran, dan temperatur.
  - b. Faktor sosial dari organisasi yang meliputi kebijaksanaan perusahaan, jenis latihan dan pengawasan, sistem upah, dan lingkungan sosial.

Steers (1985:147) mengemukakan bahwa ada tiga faktor penting yang mempengaruhi kinerja, antara lain :

1. Kemampuan, kepribadian dan minat kerja.  
Kemampuan merupakan kecakapan seseorang, seperti kecerdasan dan keterampilan. Kemampuan dapat mempengaruhi prestasi kerja, misalnya pengambilan keputusan, menginterpretasikan tugas, dan cara menyelesaikan tugas. Kepribadian adalah serangkaian ciri yang relatif mantap dipengaruhi oleh keturunan dan faktor sosial, kebudayaan dan lingkungan. Minat merupakan suatu valensi atau sikap, kecenderungan positif atau negatif terhadap kegiatan tertentu.
2. Kejelasan dan penerimaan atas penjelasan peran seseorang pekerja, merupakan taraf pengertian dan penerimaan seseorang atas tugas yang dibebankan padanya.
3. Tingkat motivasi kerja. Motivasi adalah daya energi yang mendorong, mengarahkan dan mempertahankan perilaku.

### **Good Governance (GG)**

#### **Pengertian dan Pemahaman Good Governance**

*Good governance* adalah suatu sistem manajemen kinerja yang bertujuan meningkatkan produktivitas usaha. *Good governance* merupakan tata kelola yang baik pada suatu usaha yang dilandasi oleh etika profesional dalam berusaha/berkarya. Konsep *good governance* ini dapat diterapkan pada perusahaan bisnis manufaktur, perusahaan jasa maupun lembaga pemerintahan.

Pemahaman *good governance* merupakan wujud penerimaan akan pentingnya suatu perangkat peraturan atau tata kelola yang baik untuk mengatur hubungan, fungsi dan kepentingan berbagai pihak dalam urusan bisnis maupun pelayanan publik. Pemahaman *good governance* adalah untuk menciptakan keunggulan manajemen kinerja baik pada perusahaan manufaktur (*good corporate governance*) ataupun perusahaan jasa, serta lembaga pelayanan publik/pemerintahan (*good government governance*). Pemahaman *good governance* merupakan wujud respek terhadap sistem dan struktur yang baik untuk mengelola perusahaan dengan tujuan meningkatkan produktivitas usaha.

Pemahaman *good governance* bagi akuntan publik merupakan landasan moral/etika profesi yang harus diinternalisasikan dalam dirinya. Pemahaman *good governance* secara benar akan mempengaruhi perilaku profesional akuntan dalam berkarya dengan orientasi pada kinerja yang tinggi untuk mencapai tujuan akhir sebagaimana diharapkan oleh berbagai pihak.



### **Good Governance (GG) Pada Kantor Akuntan Publik**

Kantor akuntan publik sebagai suatu perusahaan jasa atau perusahaan bisnis *non-manufaktur* yang di dalam kiprahnya senantiasa berhubungan dengan entitas perusahaan, sudah tentu menggunakan etika profesionalisme dalam melaksanakan tugasnya. Etika profesionalisme dalam hal ini dapat mengacu pada konsep *good governance* pada perusahaan bisnis *non-manufaktur*.

Prinsip dasar konsep *good governance* pada perusahaan bisnis *non-manufaktur* (perusahaan jasa) yang pada penelitian ini adalah KAP meliputi:

1. *Fairness* (Keadilan): akuntan publik dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, harus bersikap independen dan menegakkan keadilan terhadap kepentingan klien, pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri.
2. *Transparency* (Transparansi): hendaknya berusaha untuk selalu transparansi terhadap informasi laporan keuangan klien yang diaudit.
3. *Accountability* (Akuntabilitas): menjelaskan peran dan tanggung jawabnya dalam melaksanakan pemeriksaan dan kedisiplinan melengkapi pekerjaan, juga pelaporan.
4. *Responsibility* (Pertanggungjawaban): memastikan dipatuhinya prinsip akuntansi yang berlaku umum dan standar profesional akuntan publik.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Pasal 1 ayat 2 Kode Etik Akuntan Indonesia menjelaskan, seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya harus mempertahankan :

1. Integritas, auditor yang berintegritas adalah auditor yang memiliki kemampuan untuk mewujudkan apa yang diyakini kebenarannya ke dalam kenyataan.
2. Objektivitas, auditor yang objektif adalah secara jujur mempertimbangkan fakta seperti apa adanya, dan memberikan pendapat berdasarkan fakta.
3. Independensi, auditor yang independen adalah auditor yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam audit.

### **Perkembangan Konsep Good Governance di Indonesia**

Sejarah lahirnya *good governance* (GG) berawal dari reaksi para pemegang saham di Amerika Serikat yang merasa kepentingannya terancam akibat adanya gejolak ekonomi yang sangat besar. Banyak perusahaan melakukan restrukturisasi dan menghalalkan segala cara untuk merebut kontrol atas perusahaan lain seperti akuisisi internal, *corporate divestiture*, *leverage buy out* hingga *hostile takeover*. Tindakan tersebut menimbulkan protes keras dari publik yang menilai manajemen perusahaan mengabaikan kepentingan para pemegang saham sebagai pemilik perusahaan.

Munculnya konsep GG di Indonesia sebagai reaksi atas perilaku pengelola perusahaan yang tidak memperhitungkan *stakeholder*-nya. Hal ini terlihat jelas ketika krisis terjadi di Indonesia sejak pertengahan tahun 1997. Krisis tersebut memberi pelajaran berharga bahwa pembangunan yang dilaksanakan selama ini ternyata tidak didukung struktur ekonomi yang kokoh. Hampir semua pengusaha besar kita menjalankan roda bisnis dengan manajemen yang tidak baik dan sarat praktek korupsi, kolusi dan nepotisme.

Gambaran rendahnya penerapan *good governance* di Indonesia, dapat dilihat dari hasil riset *The Indonesian Institute for Corporate Governance* (IICG) terhadap 52 perusahaan publik (yang masuk dalam LQ45 periode Juli 2000 s/d Juni 2001). Riset tersebut IICG berusaha memetakan bagaimana *corporate governance* diterapkan oleh emiten serta kendala yang dihadapinya. Riset tersebut memperlihatkan beberapa hal yang menarik, salah satunya adalah kesadaran akan arti pentingnya *good governance* tersebut. Hampir seluruh responden menyadari pentingnya implementasi *good governance*, namun bagaimana responden menerapkannya sangat beragam alasannya. 65 % responden menerapkan *good governance* karena regulasi menghendaki hal tersebut, sedangkan 30 % responden lainnya menyatakan sudah menerapkan *good governance* sebagai bagian dari budaya perusahaan (Nur Sodik, 2002).

### Budaya Organisasi

Gibson *et al.* (1996:42) mendefinisikan budaya organisasi sebagai suatu sistem nilai-nilai, keyakinan dan norma-norma yang unik, dimiliki secara bersama oleh anggota suatu organisasi. Budaya organisasi dapat menjadi kekuatan positif dan negatif dalam mencapai prestasi organisasi yang efektif. Kotter dan Heskett (1992) menyatakan bahwa budaya dalam organisasi merupakan nilai yang dianut bersama oleh anggota organisasi, cenderung membentuk perilaku kelompok. Nilai-nilai sebagai budaya organisasi cenderung tidak terlihat maka sulit berubah. Norma perilaku kelompok yang dapat dilihat, tergambar pada pola tingkah laku dan gaya anggota organisasi relatif dapat berubah. Hellriegel *et al.* (1989:302) mendefinisikan budaya organisasi sebagai gabungan atau integrasi dari falsafah, ideologi, nilai-nilai, kepercayaan, asumsi, harapan-harapan, sikap dan norma.

Hofstede *et al.* (1990) mengemukakan bahwa dimensi budaya organisasi mempunyai kaitan erat dengan praktek-praktek pembuatan keputusan yaitu *employee oriented* (orientasi pada orang) dan *job oriented* (orientasi pada pekerjaan). Tabel 1 berikut menyajikan beberapa faktor untuk mengidentifikasi karakteristik budaya organisasi yang berorientasi pada pekerja dan pekerjaan.

**Tabel 1**  
**Dimensi Budaya Organisasi**

Orientasi Pada Orang	Orientasi Pada Pekerjaan
1. Keputusan-keputusan yang penting lebih dibuat secara kelompok	1. Keputusan-keputusan yang penting lebih sering dibuat individu
2. Lebih tertarik pada orang yang mengerjakan daripada hasil pekerjaan	2. Lebih tertarik pada hasil pekerjaan daripada orang yang mengerjakan
3. Memberikan petunjuk kerja secara jelas kepada pegawai baru	3. Kurang memberikan petunjuk secara jelas kepada pegawai baru
4. Peduli terhadap masalah pribadi pegawai	4. Kurang peduli terhadap masalah pribadi pegawai



Budaya organisasi diturunkan dari filsafat pendirinya, selanjutnya budaya organisasi sangat mempengaruhi kriteria yang digunakan dalam mempekerjakan karyawan. Tindakan manajemen puncak dewasa ini menentukan iklim umum perilaku yang dapat diterima dengan baik maupun tidak. Bagaimana karyawan harus disosialisasikan akan bergantung baik pada tingkat sukses yang dicapai dalam mencocokkan nilai-nilai karyawan baru dengan nilai-nilai perusahaan dalam proses seleksi maupun pada referensi manajemen puncak akan metode-metode sosialisasi.

### **Independensi Akuntan Publik**

Carey mendefinisikan independensi akuntan publik dari segi integritas dan hubungannya dengan pendapat akuntan atas laporan keuangan. Independensi meliputi: (1) Kepercayaan terhadap diri sendiri yang terdapat pada beberapa orang profesional. Hal ini merupakan bagian integritas profesional. (2) Merupakan istilah penting yang mempunyai arti khusus dalam hubungannya dengan pendapat akuntan publik atas laporan keuangan (Mautz dan Sharaf, 1961:205). Menurut Shockley (1981) pengertian independensi akuntan publik terdiri dari beberapa unsur :

- a. Kepercayaan masyarakat terhadap integritas, obyektivitas, dan kebebasan akuntan publik dari pengaruh pihak lain.
- b. Kepercayaan akuntan publik terhadap diri sendiri yang merupakan integritas profesionalnya.
- c. Kemampuan akuntan publik meningkatkan kredibilitas pernyataannya terhadap laporan keuangan yang diperiksa.
- d. Suatu sikap pikiran dan sikap mental akuntan publik yang jujur dan ahli, serta tindakan yang bebas dari bujukan, pengaruh, dan pengendalian pihak lain dalam melaksanakan perencanaan, pemeriksaan, penilaian, dan pelaporan hasil pemeriksaannya.

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Shockley, 1981). Lebih lanjut Shockley menyebutkan bahwa independensi auditor mempunyai tiga aspek, yaitu

- a. Independensi dalam diri auditor berupa kejujuran dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam auditnya.
- b. Independensi ditinjau dari sudut pandangan pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri auditor.
- c. Independensi dipandang dari sudut keahliannya.

Independensi akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi akuntan publik mencakup dua aspek, yaitu: (1) independensi sikap mental, (2) independensi penampilan. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran di dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak di dalam diri akuntan dalam menyatakan pendapatnya Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen



Berdasarkan model penelitian Tahun I tersebut di atas, rasionalitas hipotesis-hipotesis yang diturunkan atas dasar teori-teori dalam penelitian ini adalah :

#### **Pengaruh Langsung Pemahaman *Good Governance* Terhadap Kinerja Akuntan.**

FCGI (2000) menyebutkan bahwa dengan melaksanakan *good governance*, salah satu manfaat yang bisa dipetik adalah meningkatkan kinerja perusahaan melalui terciptanya proses pengambilan keputusan yang lebih baik, meningkatkan efisiensi operasional perusahaan serta lebih meningkatkan pelayanan kepada *stakeholders*. Sebagian besar penelitian tentang *good governance* di tingkat perusahaan dilakukan di Amerika dan negara-negara anggota *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) (Shleifer dan Vishny, 1997). Penelitian dilakukan di negara yang sedang berkembang masih sangat sedikit. Black (2001) berargumen bahwa pengaruh praktek *good governance* terhadap nilai perusahaan akan lebih kuat di negara berkembang dibandingkan di negara maju. Hal tersebut dikarenakan oleh lebih bervariasinya praktik *good governance* di negara berkembang dibandingkan negara maju. Durnev dan Kim (2002) memberikan bukti bahwa praktik *good governance* lebih bervariasi di negara yang memiliki hukum lebih lemah.

Mitton (2000) menunjukkan bahwa variabel-variabel yang berkaitan dengan *good governance* mempunyai dampak yang kuat terhadap kinerja perusahaan selama periode krisis di Asia Timur (tahun 1997 s/d 1998). Penelitian tersebut dilakukan dengan menggunakan sampel sebanyak 398 perusahaan yang berada di Indonesia, Korea, Malaysia, Pilipina, dan Thailand. Perusahaan dengan kualitas pengungkapan yang lebih baik, kepemilikan pihak eksternal yang lebih terkonsentrasi, dan perusahaan yang lebih terfokus (dibandingkan dengan yang terdiversifikasi) memiliki kinerja pasar yang lebih baik.

Berdasarkan bukti-bukti empiris dan kajian teoritis tersebut di atas, diindikasikan bahwa seorang auditor yang memahami *good governance* maka kinerjanya akan menjadi lebih baik. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

*H<sub>1</sub>: Pemahaman good governance berpengaruh langsung terhadap kinerja akuntan.*

#### **Pengaruh Pemahaman *Good Governance* Terhadap Independensi Akuntan**

Prinsip dasar konsep *good corporate governance* menurut *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD, 1998) meliputi beberapa hal. Pertama, *fairness* (keadilan): menjamin perlindungan hak-hak para pemegang saham, termasuk hak-hak pemegang saham minoritas dan para pemegang saham asing, serta menjamin terlaksananya komitmen dengan para investor. Kedua, *transparency* (transparansi): mewajibkan adanya suatu informasi yang terbuka, tepat waktu, serta jelas, dan dapat diperbandingkan yang menyangkut keadaan keuangan, pengelolaan perusahaan, dan kepemilikan perusahaan. Ketiga, *accountability* (akuntabilitas): menjelaskan peran dan tanggung jawab, serta mendukung usaha untuk menjamin penyeimbangan kepentingan manajemen dan pemegang saham, sebagaimana yang diawasi oleh Dewan Komisaris. Keempat, *responsibility* (pertanggungjawaban): memastikan dipatuhinya peraturan serta ketentuan yang berlaku sebagai cerminan dipatuhinya nilai-nilai sosial.

Berdasarkan Kode Etik Akuntan Indonesia pasal 1 ayat 2 bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas, objektivitas dan independensi dalam melaksanakan tugasnya.



Seorang auditor yang mempertahankan integritas, akan bertindak jujur dan tegas dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi. Auditor yang mempertahankan objektivitas, akan bertindak adil tanpa dipengaruhi tekanan dan permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Auditor yang menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Di samping itu dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Independensi akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi akuntan publik mencakup dua aspek, yaitu: (1) independensi sikap mental, (2) independensi penampilan. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran di dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak di dalam diri akuntan dalam menyatakan pendapatnya. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasannya. Independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik (Mautz, 1961:204-205).

Berdasarkan uraian di atas, bahwa dengan diimplementasikannya *good governance* pada KAP diharapkan akan memberi arahan yang jelas pada perilaku kinerja auditor serta etika profesi pada organisasi KAP. Upaya ini dimaksudkan agar kiprah maupun produk jasa yang dihasilkan akan lebih aktual dan terpercaya, untuk mewujudkan kinerja yang profesional. Kinerja auditor yang profesional tentunya akan dilandasi kode etik akuntan, dimana setiap anggota dalam melaksanakan tugasnya harus mempertahankan integritas, obyektivitas dan independensi. Pengaruh pemahaman *good governance* terhadap independensi auditor telah diteliti oleh Garcia *et al.* (2003), namun Garcia *et al.* tidak mengemukakan hasil penelitiannya secara rinci sehingga peneliti tertarik untuk melakukan kajian lanjut dengan hipotesis penelitian:  $H_2$ : *Pemahaman good governance berpengaruh terhadap independensi akuntan*

### **Pengaruh Langsung Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Akuntan**

Kreitner dan Kinicki (2000) mendefinisikan budaya organisasi sebagai perekat perusahaan melalui nilai-nilai yang ditaati, peralatan simbolik dan cita-cita sosial yang ingin dicapai. Setiap perusahaan pasti memiliki makna sendiri terhadap kata budaya itu sendiri, yang meliputi : identitas, ideologi, etos, budaya, pola perilaku, eksistensi, aturan, filosofi, tujuan, spirit, sumber informasi, gaya dan visi perusahaan. Jadi dapat disimpulkan bahwa budaya organisasi (*corporate culture*) adalah sebagai aturan main yang ada dalam perusahaan dan menjadi pegangan bagi sumberdaya manusia perusahaan dalam menjalankan kewajiban serta nilai-nilai untuk berperilaku dalam perusahaan.

Flamholtz dan Narasimhan (2005) meneliti tentang pengaruh perbedaan elemen-elemen budaya terhadap kinerja keuangan, dengan menggunakan 702 responden pada perusahaan industri di US. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa beberapa elemen budaya organisasi mempunyai pengaruh yang berbeda pada kinerja keuangan perusahaan. Henri



(2006) mengadakan penelitian tentang budaya organisasional dan sistem pengukuran kinerja, dengan menggunakan alat analisis *structural equation model*. Temuannya menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja memfokuskan perhatian pada organisasi, dan mendukung strategi pembuatan keputusan serta melegitimasi kekuasaan *top manager*.

Budaya organisasi adalah komponen yang sangat penting dalam meningkatkan kinerja karyawan, namun demikian agar kinerja karyawan meningkat maka harus ditingkatkan pula motivasi kerjanya. Budaya organisasi pada sisi internal karyawan akan memberikan sugesti kepada semua perilaku yang diusulkan oleh organisasi agar dapat dikerjakan, penyelesaian yang sukses, dan akibatnya akan memberikan keuntungan pada karyawan itu sendiri. Sebagai dampaknya karyawan akan memiliki kepercayaan pada diri sendiri, kemandirian dan mengagumi dirinya sendiri. Sifat-sifat ini akan dapat meningkatkan harapan karyawan agar kinerjanya semakin meningkat. Budaya organisasi pada KAP dibangun untuk tujuan menciptakan profesionalisme auditor dengan harapan memberikan kinerja yang setinggi-tingginya. Budaya organisasi yang jelas pada KAP merupakan aturan main yang dapat menumbuhkan kreatifitas auditor. Di samping itu juga memberikan arahan tugas dan tanggung jawab, kepercayaan diri serta kemandirian auditor. Berdasarkan uraian dan hasil penelitian tersebut di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

*H<sub>3</sub>: Budaya organisasi berpengaruh langsung terhadap kinerja akuntan*

#### **Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Independensi Akuntan**

Implementasi suatu budaya organisasi dapat dipengaruhi oleh pemimpin organisasi yang mampu memberikan motivasi serta membangkitkan komitmen organisasi bagi anggota yang dipimpinnya. Dessler (1995) menyatakan bahwa budaya organisasi merupakan salah satu variabel penting bagi seorang pemimpin, karena budaya organisasi mencerminkan nilai-nilai yang diakui dan menjadi pedoman bagi pelaku sebagai anggota organisasi. Robins (1996:294) menyatakan bahwa pemimpin menanamkan komitmen untuk melakukan perubahan tiga aktivitas yang saling terkait yaitu mengklarifikasi maksud dari strategi, membangun organisasi dan membentuk budaya perusahaan. Pendapat tersebut didukung oleh Senge (1990) menyatakan bahwa pemimpin merupakan desainer organisasi dengan ikut dalam mendesain berbagai tujuan, visi, dan nilai inti dalam organisasi. Nilai budaya organisasi dibentuk oleh pemimpin akan mempengaruhi seluruh aspek organisasi.

Lok dan Crawford (2004) menguji pengaruh budaya organisasional dan gaya kepemimpinan terhadap kepuasan kerja dan komitmen organisasional pada para manajer Australia dan Hongkong. Secara statistik terdapat perbedaan yang signifikan antara kedua sampel untuk mengukur dukungan dan perkembangan budaya organisasional, kepuasan kerja, dan komitmen organisasional, dengan sampel Australia mempunyai nilai rata-rata lebih tinggi pada semua variabel. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa gaya kepemimpinan dan budaya organisasi berpengaruh positif pada kepuasan kerja dan komitmen untuk sampel kombinasi. Gaya kepemimpinan berpengaruh lebih kuat pada komitmen pada sampel Australia. Gaya kepemimpinan berpengaruh negatif pada kepuasan kerja dan berpengaruh positif pada komitmen di antara para manajer Hongkong.

Budaya organisasi sebagai hasil kesepakatan bersama akan menjadikan anggota organisasi tersebut mempunyai rasa tanggungjawab dalam mengimplementasikan aspek-



aspek penting budaya organisasi tersebut. Budaya organisasi sangat diperlukan pada KAP sebagai etika dan kebiasaan bekerja secara profesional yang dilandasi nilai/norma yang telah disepakati bersama. Auditor yang profesional akan mempunyai moral etika yang baik dengan menerapkan norma-norma secara benar dan tepat. Hal ini akan mendorong timbulnya itikad baik atau komitmen auditor terhadap organisasi yang menaunginya.

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu dan uraian tersebut di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

*H<sub>4</sub>: Budaya organisasi berpengaruh terhadap independensi akuntan publik*

### **Pengaruh Independensi Terhadap Kinerja Akuntan**

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 1998:25). Lebih lanjut Mulyadi mengemukakan bahwa independensi auditor mempunyai tiga aspek :

- a. Independensi dalam diri auditor berupa kejujuran dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam auditnya.
- b. Independensi ditinjau dari sudut pandangan pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri auditor.
- c. Independensi dipandang dari sudut keahliannya.

Independensi akuntan publik merupakan salah satu karakter sangat penting untuk profesi akuntan publik di dalam melaksanakan pemeriksaan akuntansi (auditing) terhadap kliennya. Akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan, memperoleh kepercayaan dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien. Klien dapat mempunyai kepentingan yang berbeda, bahkan mungkin bertentangan dengan kepentingan para pemakai laporan keuangan. Kepentingan pemakai laporan keuangan yang satu mungkin berbeda dengan pemakai lainnya. Oleh karena itu dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, akuntan publik harus bersikap independen terhadap kepentingan klien, para pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri. Akuntan yang menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan.

Bhagat dan Black (2001) meneliti perihal tidak adanya hubungan antara independensi pimpinan dengan kinerja perusahaan dalam jangka panjang. Hasil analisisnya menyatakan bahwa suatu perusahaan dengan pimpinan yang independen tidak selalu berarti kinerja perusahaan menjadi lebih baik daripada perusahaan yang lain. Sementara itu banyak komentator dan investor yang percaya sepenuhnya bahwa "monitoring pimpinan", direktur yang independen adalah sangat penting untuk *good corporate governance*.

Independensi merupakan aspek penting bagi profesionalisme akuntan khususnya dalam membentuk integritas pribadi yang tinggi. Hal ini disebabkan karena pelayanan jasa akuntan sangat dipengaruhi oleh kepercayaan klien maupun publik secara luas dengan berbagai



macam kepentingan yang berbeda. Auditor yang menegakkan independensinya selama dalam pemeriksaan, maka tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan dari luar dirinya sehingga kinerjanya akan menjadi lebih baik dan optimal. Berdasarkan uraian di atas dan hasil penelitian sebelumnya dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

$H_5$ : *Independensi berpengaruh terhadap kinerja akuntan*

### **Independensi Akuntan Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman *Good Governance* Terhadap Kinerja Akuntan**

*Good governance* merupakan prinsip pengelolaan perusahaan yang bertujuan untuk mendorong kinerja perusahaan serta memberikan nilai ekonomis bagi pemegang saham maupun masyarakat secara umum. Prinsip ini diperlukan sebagai upaya untuk meraih kembali kepercayaan investor dan kreditur, memenuhi tuntutan global, meminimalkan kerugian dan biaya pencegahan atas penyalahgunaan wewenang oleh pengelola, meminimalkan *cost of capital*, meningkatkan nilai saham perusahaan serta mengangkat citra perusahaan.

Prinsip dasar konsep *good governance* pada KAP antara lain terkait dengan beberapa hal. Pertama, *fairness* (keadilan): akuntan publik dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, harus bersikap independen dan menegakkan keadilan terhadap kepentingan klien, pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri. Kedua, *transparency* (transparansi): hendaknya berusaha untuk selalu transparansi terhadap informan laporan keuangan klien yang diaudit. Ketiga, *accountability* (akuntabilitas): menjelaskan peran dan tanggung jawabnya dalam melaksanakan pemeriksaan dan kedisiplinan dalam melengkapi pekerjaan, juga pelaporan. Keempat, *responsibility* (pertanggungjawaban): memastikan dipatuhinya prinsip akuntansi yang berlaku umum dan berpedoman pada standar profesional akuntan publik selama menjalankan profesinya.

Mitton (2000) mengemukakan bahwa *corporate governance* mempunyai dampak yang kuat terhadap kinerja perusahaan selama periode krisis di Asia Timur (tahun 1997 s/d 1998). Temuan penting lainnya dari penelitian mereka adalah bahwa penerapan *good governance* dalam perusahaan lebih memiliki arti pada negara berkembang dibandingkan negara maju. Hal tersebut menunjukkan bahwa perusahaan yang menerapkan *good governance* akan memperoleh manfaat lebih besar di negara-negara yang lingkungan hukumnya buruk. Kappler dan Love (2002) menyatakan adanya hubungan positif antara *corporate governance* dengan kinerja perusahaan. Temuan Klapper dan Love ini di dukung oleh Leng (2004), serta Kusumawati dan Riyanto (2005). Pengaruh *good governance* terhadap independensi auditor telah dilakukan penelitian oleh Garcia *et al.* (2003), sedangkan pengaruh independensi auditor terhadap kinerja telah dilakukan penelitian oleh Bhagat dan Black (2001).

Berdasarkan uraian di atas, pemahaman *good governance* bagi akuntan publik merupakan landasan moral/etika profesi yang harus diinternalisasikan dalam dirinya. Seorang akuntan publik yang memahami *good governance* secara benar dan didukung independensi yang tinggi, maka akan mempengaruhi perilaku profesional akuntan dalam berkarya dengan orientasi pada kinerja yang tinggi untuk mencapai tujuan akhir sebagaimana diharapkan oleh berbagai pihak. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

$H_6$ : *Independensi akuntan memediasi pengaruh pemahaman *good governance* terhadap kinerja akuntan*



## Independensi Akuntan Sebagai Mediasi Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Akuntan

*Good governance* merupakan prinsip pengelolaan perusahaan yang bertujuan untuk mendorong kinerja perusahaan serta memberikan nilai ekonomis bagi pemegang saham maupun masyarakat secara umum. Prinsip ini diperlukan sebagai upaya untuk meraih kembali kepercayaan investor dan kreditur, memenuhi tuntutan global, meminimalkan kerugian dan biaya pencegahan atas penyalahgunaan wewenang oleh pengelola, meminimalkan *cost of capital*, meningkatkan nilai saham perusahaan serta mengangkat citra perusahaan.

Mitton (2000) mengemukakan bahwa *corporate governance* mempunyai dampak yang kuat terhadap kinerja perusahaan selama periode krisis di Asia Timur (tahun 1997 s/d 1998). Temuan penting lainnya dari penelitian mereka adalah bahwa penerapan *good governance* dalam perusahaan lebih memiliki arti pada negara berkembang dibandingkan negara maju. Hal tersebut menunjukkan bahwa perusahaan yang menerapkan *good governance* akan memperoleh manfaat lebih besar di negara-negara yang lingkungan hukumnya buruk. Kapler dan Love (2002) menyatakan adanya hubungan positif antara *corporate governance* dengan kinerja perusahaan.

Akuntan publik dalam melaksanakan tugas pemeriksaan harus ada kejelasan peran dan tanggungjawab, serta berusaha untuk selalu transparansi terhadap informasi laporan keuangan klien yang diaudit. Bersikap independen dan menegakkan keadilan terhadap kepentingan klien, pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri. Independensi akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi akuntan publik mencakup dua aspek, yaitu independensi sikap mental dan independensi penampilan (Mautz, 1961:204-205).

Berdasarkan uraian di atas, pemahaman *good governance* bagi akuntan publik merupakan landasan moral/etika profesi yang harus diinternalisasikan dalam dirinya. Seorang akuntan publik yang memahami *good governance* secara benar dan didukung independensi yang tinggi, maka akan mempengaruhi perilaku profesional akuntan dalam berkarya dengan orientasi pada kinerja yang tinggi untuk mencapai tujuan akhir sebagaimana diharapkan oleh berbagai pihak. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

*H<sub>7</sub>: Independensi akuntan memediasi pengaruh budaya organisasi terhadap kinerja akuntan*

## METODE PENELITIAN

### Populasi dan Sampel

Populasi penelitian adalah akuntan yang bekerja pada KAP di seluruh Indonesia. Jumlah KAP di Indonesia yang tercatat pada *Directory* Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) 2009 terdapat 463 KAP dengan 1.058 akuntan.

Prosedur pemilihan sampel ditentukan dengan menggunakan metode *random sampling*. Menurut Arikunto (2006:134) jika populasinya besar atau subyek penelitian lebih dari 100, maka pengambilan jumlah sampel dapat dilakukan antara 10-15% atau 20-25% atau dari populasi atau subyeknya. Sampel minimal penelitian ini adalah sebesar  $10\% \times 1.058 = 105,8$  (dibulatkan 106 responden).



### Prosedur Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan metode survey. Data diperoleh dengan menggunakan kuesioner yang dibagikan secara langsung kepada para akuntan yang bekerja pada KAP di Indonesia yang terdaftar pada *Directory* IAPI 2008. Kuesioner yang dibagikan kepada responden disertai surat ijin penelitian dari Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur. Pengiriman kuesioner selain dikirim via jasa kantor pos, peneliti dibantu seorang kurir dan sebagian kuesioner dikirimkan sendiri oleh peneliti secara langsung kepada masing-masing responden. Sedangkan untuk pengambilan kuesioner peneliti dibantu seorang kurir dengan penetapan batas akhir tanggal pengambilan adalah 3 (tiga) minggu setelah tanggal pengiriman kuesioner. Sebelum pengambilan kuesioner oleh kurir, sehari sebelumnya peneliti menghubungi masing-masing KAP via telephone untuk memastikan apakah kuesioner yang dibagikan kepada responden telah diisi sesuai dengan kriteria responden dan dipastikan sudah bisa diambil.

### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi operasional variabel adalah bagaimana menemukan dan mengukur variabel-variabel tersebut di lapangan dengan merumuskan secara singkat dan jelas, serta tidak menimbulkan berbagai tafsiran. Pertanyaan atau pernyataan dalam kuesioner untuk masing-masing variabel dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan skala Likert, yaitu: skala yang digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Jawaban dari responden bersifat kualitatif diukur dengan menggunakan 5 (lima) point skala Likert, yaitu: nilai 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = netral, 4 = setuju, 5 = sangat setuju (Sekaran, 2000:198).

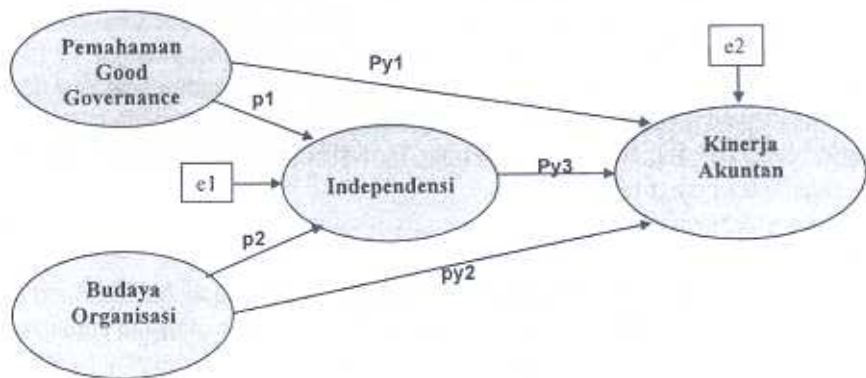
### Teknik Analisis dan Uji Hipotesis

Beberapa tahap dalam analisis data, yaitu :melakukan uji validitas dan reliabilitas instrumen. Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten bila diukur dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama menggunakan alat ukur yang sama. Indikator untuk uji reliabilitas adalah Cronbach Alpha. Koefisien  $\alpha > 0,6$  menunjukkan instrumen yang digunakan reliable (Nunally, 1981).

Tahap selanjutnya, yaitu menganalisis pemahaman *good governance* dan budaya organisasi terhadap kinerja akuntan dengan independensi sebagai variabel intervening. Alat uji yang digunakan disesuaikan dengan model penelitian. Untuk penelitian ini, data yang terkumpul dianalisis dengan menggunakan teknik analisis jalur (*path analysis*). *Level confidence* pada penelitian ini adalah 95 % dengan level toleransi kesalahan (tingkat signifikansi 5%). Model analisis jalur pada penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :



**Gambar 1**  
**Model Analisis Jalur**



Persamaan jalur sesuai dengan Gambar di atas adalah :

Persamaan 1 :  $X_3 = p_1X_1 + p_2X_2 + e_1$  ..... (1)  
 Persamaan 2 :  $Y = py_1X_1 + py_2X_2 + py_3X_3 + e_2$  ..... (2)

Keterangan :

- $p_1$  = koefisien jalur variabel pemahaman good governance ke independensi
- $p_2$  = koefisien jalur variabel budaya organisasi ke independensi
- $py_1$  = koefisien jalur variabel pemahaman good governance ke kinerja akuntan
- $py_2$  = koefisien jalur variabel budaya organisasi ke kinerja akuntan
- $py_3$  = Koefisien jalur variabel independensi ke kinerja akuntan
- $e_1$  = Kesalahan (error) persamaan 1
- $e_2$  = Kesalahan (error) persamaan 2

Kesimpulan hasil analisis pada penelitian ini diarahkan pada nilai- $p$  ( $p$ -value).

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **Gambaran Umum Responden**

Penelitian ini dilakukan dengan pengumpulan data melalui pengiriman kuesioner secara langsung dan via pos kepada 710 responden. Pengiriman kuesioner dilakukan pada awal bulan Juli 2010, dan pengembaliannya diharapkan tiga minggu setelah diterima responden. Proses pengumpulan data dilakukan lebih kurang tiga bulan yaitu sampai dengan akhir bulan September 2010.

710 kuesioner yang dikirimkan, kembali sebanyak 307 eksemplar dengan tingkat respon sebesar 43 %. Dari 307 kuesioner yang kembali, terdapat 137 kuesioner yang dapat dianalisis. Alasan pengurangan jumlah responden yang dianalisis terjadi, karena berbagai kondisi diantaranya 153 responden tidak menjawab seluruh pertanyaan yang diajukan dan 17 responden hanya menjawab sebagian dari daftar pertanyaan.



### Uji Validitas

Validitas konstruk dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan *corrected item-total correlation*, yaitu dengan mengkorelasikan antara skor total dengan skor yang diperoleh pada masing-masing butir pertanyaan. Dengan jumlah responden  $n = 137$  dan tingkat signifikansi 5%, butir kuesioner dinyatakan valid jika koefisien korelasi  $r$  adalah lebih dari 0,11 (Santoso, 2001). Nilai koefisien korelasi  $r$  kuesioner penelitian dapat dilihat pada *corrected item-total correlation*. Jika sebuah butir kuesioner tidak valid, maka butir tersebut akan dihapus. Kuesioner untuk variabel budaya organisasi dihapus tiga butir. Jumlah butir kuesioner yang dihapus karena tidak valid dapat dilihat pada tabel 2.

### Uji Reliabilitas

Analisa reliabilitas dilakukan dengan menggunakan koefisien *Alpha Cronbach* sebesar 0,6 untuk setiap kuesioner masing-masing variabel. Reliabilitas menunjukkan konsistensi alat pengukur didalam mengukur gejala yang sama. Suatu alat pengukur dikatakan reliabel jika nilai koefisien Alpha diatas 0,6 ( $\alpha > 0,6$ ).

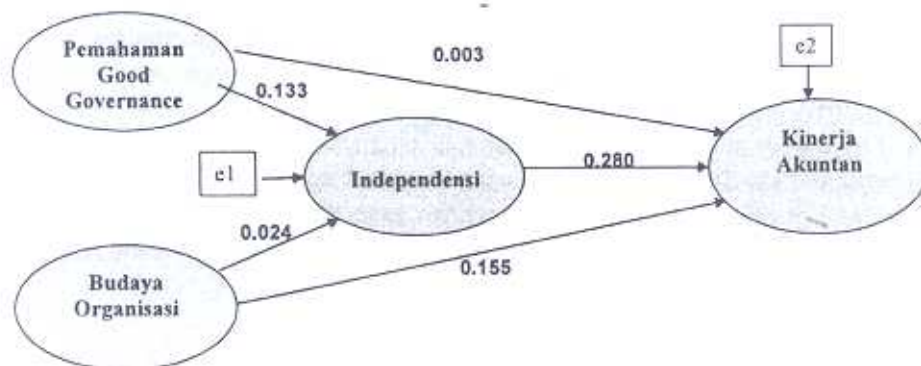
**Tabel 2**  
**Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas**

Variabel	Sebelum dihapus		Setelah dihapus	
	Jumlah butir Kuesioner	Koefisien Alpha	Jumlah butir Kuesioner	Koefisien Alpha
Good governance	8	0.489	-	-
Budaya Organisasi	8	0.589	5	0.734
Independensi	11	0.768	-	-
Kinerja Akuntan	12	0.807	-	-

### Pengujian Hipotesis

Hasil pengolahan dengan menggunakan analisis jalur dapat dilihat pada Gambar 3 sebagai berikut.

**Gambar 3**  
**Hasil Pengolahan Analisis Jalur**





Hasil pengolahan data pada gambar di atas dapat diketahui seberapa besar masing-masing variabel terhadap variabel lainnya atau disebut dengan koefisien jalur (*path coeficien*). Untuk melihat hasil pengujian hipotesis penelitian yang diajukan pada bagian awal penelitian ini, dapat dilihat pada Tabel 3.

**Tabel 3**  
**Regression weights**

		Estimate	Standard Estimate	S.E.	C.R.	P
IA	<-- GG	0,160	0,134	0,103	1,559	0,121
IA	<-- BO	-0,037	-0,024	0,134	-0,275	0,784
KA	<-- GG	0,004	0,003	0,098	0,042	0,967
KA	<-- BO	0,237	0,155	0,127	1,872	0,063
KA	<-- IA	0,276	0,280	0,082	3,378	0,001

Tabel 4.3. di atas, maka pengujian hipotesis dapat dilakukan dengan membandingkan nilai CR dan nilai P pada masing-masing hubungan antar variabel dengan batasan signifikansi yang telah ditetapkan yaitu 1,96 dengan batas 5 % .

Hipotesis I dinyatakan bahwa pemahaman good governance berpengaruh langsung terhadap kinerja akuntan. Pada hasil pengolahan data pada Tabel 3. diketahui bahwa nilai C.R. pada hubungan variabel good governance (GG) dengan kinerja akuntan (KA) adalah sebesar 0,042 dengan nilai P sebesar 0.967. Dengan nilai ini maka hipotesis I ditolak, sebab nilai C.R. dan P tidak memenuhi syarat signifikansi yaitu sebesar 1.96 dan 0.05. Berdasarkan hasil pengolahan data, maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel pemahaman good governance terhadap variabel kinerja akuntan.

Hipotesis II dinyatakan bahwa Pemahaman good governance mempunyai pengaruh terhadap independensi akuntan. Pada hasil pengolahan data pada Tabel 3. diketahui bahwa nilai C.R dan P pada hubungan variable good governance (GG) dengan independensi akuntan (IA) adalah sebesar 1,559 dengan nilai P sebesar 0,121. Berdasarkan nilai tersebut, maka hipotesis ke II pada penelitian ini dinyatakan ditolak, karena tidak memenuhi syarat signifikansi. Dengan hasil ini maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel Pemahaman good governance terhadap variabel independensi akuntan.

Hipotesis III dinyatakan bahwa variabel budaya organisasi berpengaruh langsung terhadap kinerja akuntan. Berdasarkan hasil pengolahan data yang menunjukkan bahwa nilai C. R dan P pada hubungan antara variabel budaya organisasi dan kinerja akuntan adalah sebesar 1,872 dengan nilai P sebesar 0,063 maka dapat dikatakan bahwa hipotesis III ditolak, karena nilai C.R dan P tidak memenuhi syarat signifikansi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat pengaruh variabel budaya organisasi terhadap variabel kinerja akuntan.

Hipotesis IV dinyatakan bahwa variabel budaya organisasi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap independensi akuntan. Berdasarkan hasil pengolahan data yang menunjukkan bahwa nilai C.R pada hubungan antara variabel budaya organisasi dengan independensi akuntan adalah sebesar -0,275 dengan nilai P sebesar 0.784 tidak memenuhi



syarat signifikansi, maka dapat dikatakan bahwa hipotesis IV ditolak. Dengan demikian disimpulkan bahwa tidak terdapat pengaruh variabel budaya organisasi terhadap independensi akuntan.

Hipotesis V dinyatakan bahwa independensi akuntan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja akuntan. Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa nilai C.R dan P pada hubungan antara variabel independensi akuntan dan kinerja akuntan adalah sebesar 3,378 dengan nilai P sebesar 0.001, maka dapat dikatakan bahwa hipotesis VI diterima. Dengan demikian disimpulkan bahwa independensi akuntan berpengaruh signifikan terhadap kinerja akuntan.

Hipotesis VI dinyatakan bahwa independensi akuntan memediasi hubungan pemahaman good governance dengan kinerja akuntan. Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa pemahaman good governance melalui independensi akuntan berpengaruh sebesar 0.038 terhadap kinerja akuntan dengan tingkat signifikansi 5%, maka dapat dikatakan bahwa hipotesis VI diterima karena telah memenuhi syarat signifikansi. Dengan demikian disimpulkan bahwa variabel pemahaman good governance melalui independensi sebagai variabel intervening berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja akuntan.

Hipotesis VII dinyatakan bahwa budaya organisasi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja akuntan melalui independensi. Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa budaya organisasi melalui independensi akuntan berpengaruh sebesar 0.067 terhadap kinerja akuntan dengan tingkat signifikansi 5%, maka dapat dikatakan bahwa hipotesis VII ditolak. Dengan demikian, disimpulkan bahwa budaya organisasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja akuntan melalui independensi sebagai variabel intervening.

### Analisis Pengaruh

Pada tahap analisis pengaruh, dilakukan analisis besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen pada hubungan yang telah teruji secara signifikan. Dari hasil pengujian hipotesis telah diketahui bahwa hanya dua hipotesis yang terbukti secara signifikan, dengan demikian maka hanya dua analisis pengaruh yang dapat dilakukan. Untuk menganalisis pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dapat dilihat pada Tabel 4 di bawah ini :

**Tabel 4**  
**Analisis Pengaruh**

	Standardized Direct Effect			Standardized Indirect effect			Standardddized Total Effect		
	GG	BO	IA	GG	BO	IA	GG	BO	IA
IA	0,134	-0,024	0,000	0,000	0,000	0,000	0,134	-0,024	0,000
KA	0,003	0,155	0,280	0,038	0,067	0,000	0,041	0,222	0,280

Tabel 4 diatas dapat diketahui bahwa variabel *good governance* (GG) lebih dominan mempengaruhi independensi akuntan dibandingkan dengan variabel budaya organisasi (BO). Sedangkan dalam mempengaruhi kinerja akuntan, dari tiga variabel independen yaitu GG, BO dan IA yang paling dominan berpengaruh adalah independensi akuntan (IA).



Pada hasil pengolahan juga dapat diketahui pengaruh tidak langsung variabel pemahaman *good governance* dan budaya organisasi terhadap kinerja akuntan melalui independensi. besar masing-masing variabel tersebut adalah 0,038 dan 0,067. Dibandingkan dengan pengaruh langsung variabel pemahaman *good governance* dan budaya organisasi terhadap kinerja akuntan sebesar 0,003 dan 0,155. Pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja akuntan melalui variabel intervening independensi memiliki pengaruh lebih besar yaitu 0,038 dibandingkan pengaruh langsung yaitu 0,003. Dengan demikian, variabel independensi berfungsi sebagai variabel intervening, sehingga hasil penelitian ini lebih menekankan pada pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja akuntan melalui independensi sebagai variabel intervening.

Pengaruh tidak langsung budaya organisasi terhadap kinerja akuntan melalui variabel intervening independensi memiliki pengaruh yang lebih kecil. Dengan demikian, pengaruh variabel intervening independensi dapat diabaikan, sehingga hasil penelitian ini lebih menekankan pada pengaruh langsung budaya organisasi terhadap kinerja akuntan.

### Implikasi Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian, maka diperlukan adanya implikasi yang dapat memberikan sumbangan pemikiran bagi para praktisi terutama para pemimpin kantor akuntan publik khususnya para akuntan yang menjalankan tugasnya sebagai auditor independen. Disamping itu, juga para akademisi untuk menambah khasanah ilmu pengetahuan dan mengembangkan teori terutama teori akuntansi keperilakuan.

Beberapa implikasi yang dapat diusulkan sebagai berikut :

- a. Hasil pengujian model menunjukkan bahwa pengaruh tidak langsung pemahaman *good governance* terhadap kinerja akuntan melalui independensi mempunyai koefisien yang lebih besar dibanding dengan pengaruh langsung. Kondisi ini dapat diambil implikasi bahwa peningkatan kinerja akuntan dapat dilakukan dengan cara selain memahami dan mengimplementasikan *good governance* dengan baik juga harus menegakkan dan meningkatkan independensi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat independensi seorang akuntan maka tingkat kesadaran untuk memahami dan mengimplentasikan *good governance* juga semakin tinggi, sehingga kinerjanya meningkat dan menjadi lebih optimal.

Peningkatan pemahaman *good governance* dapat dilakukan dengan cara : mengimplementasikan prinsip dasar dalam konsep *good governance*, yaitu : *fairness, transparency, accountability, dan responsibility*.

- b. Peningkatan kinerja akuntan dapat dilakukan dengan cara meningkatkan independensi, yaitu : (1) Dilarang menerima *fee* selain *audit fee* dalam penugasan audit atas laporan keuangan. (2) Akuntan publik dilarang memberi saran atau pandangan mengenai masalah akuntansi atau masalah audit kepada orang atau badan yang sedang diaudit oleh auditor lain tanpa terlebih dahulu berkonsultasi dengan auditor yang bersangkutan. (3) Akuntan publik dilarang mengiklankan atau mengizinkan orang lain untuk mengiklankan nama atau jasa yang diberikannya, kecuali iklan yang sifatnya pemberitahuan. (4) Dilarang memberikan *fee* dalam bentuk apapun kepada pihak-pihak yang secara langsung atau tidak langsung turut menentukan penugasan, dalam usaha memperoleh penugasan tersebut.



## KESIMPULAN DAN SARAN

### Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data, menunjukkan bahwa independensi berfungsi sebagai variabel intervening yang memediasi hubungan antara pemahaman *good governance* dengan kinerja akuntan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa para akuntan yang menegakkan independensinya selain harus memahami juga harus mengimplementasikan *good governance* selama menjalankan tugasnya, sehingga kinerja para akuntan tersebut akan menjadi semakin baik dan optimal. Hasil penelitian juga menyatakan bahwa independensi akuntan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja akuntan.

### Saran

1. Akuntan publik selain memahami prinsip dasar *good governance* juga harus mengimplementasikan prinsip dasar *good governance* dengan baik.
2. Akuntan publik dalam melaksanakan tugasnya, harus menegakkan dan mempertahankan sikap independensi.
3. Berdasarkan rekomendasi yang tertuang pada implikasi hasil penelitian Tahun I, disarankan masih diperlukan kajian lebih lanjut pada penelitian Tahun II.

## REFERENSI

- Arikunto, Suharsimi. 2006. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek*. Edisi Revisi VI. Penerbit Rineka Cipta, Jakarta.
- Cooper, Donald R dan C. William Emory. 1997. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi Kelima. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Directory Ikatan Akuntan Indonesia. 2007. Ikatan akuntan Indonesia, Kompartemen akuntan Pendidik
- Directory Kopertis Wilayah VII. 2007. Provinsi Jawa Timur
- Ghozali, Imam. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi 3. Penerbit BP Universitas Diponegoro, Semarang.
- Healy, Paul M. dan Crisna G. Palepu. 2000. A Review of the Empirical Disclosure Literature. *Working Paper*. Prepared for the 2000 JAE Conference.
- Kalbers, Lawrence P, dan Fogarty, Timothy J. 1995. Professionalism Its Consequences: A Study of Internal Auditors. *Auditing: A Journal of Practice*. Vol. 14, No. 1: 64-86

- Larkin, Joseph M. 1990. Does Gender Affect Internal auditors' Performance ? *The Women CPA*, Spring : 20 – 24
- Meigs Walter B. 1977. *Principle of Auditing*. USA : Richard D. Irwin , Inc.
- Mowday, R. T., Porter, L. W., dan Steers, R. M. 1982. *Employee-Organization Linkages: The Psychology of Commitment, Absenteeism, and Turnover*. New York: Academic Press.
- Mulyadi dan Puradiredja, K. 1998. *Auditing*. Edisi Relima. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Nur Hayati. 2004. Pengaruh Faktor Individu, Budaya Organisasi dan Perilaku Kerja Terhadap Kinerja Auditor Yunior pada Kantor Akuntan Publik Se Jawa Timur. *Tesis*. Universitas Brawijaya, Malang
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), 1998. *OECD Principles of Corporate Governance*, Meeting of OECD Council at Ministerial Level.
- Samianto, Prih. 2004. Mencegah Skandal, Mendongkrak Kinerja. *SWA*, Edisi 04 (XX) : 32
- Santoso, Kanto. 2002. Dampak Kebangkrutan Enron terhadap Citra Profesi Akuntan Publik. *Media Akuntansi*. Edisi 25 (IX) : 17
- Sekaran, Uma. 2000. *Research Methods For Business: A Skill-Building Approach*. Third Edition. John Wiley & Sons. Inc. New York.
- Sugiyono. 2002. *Metode Penelitian Bisnis*. Penerbit Alfabeta, Bandung.
- Sunarsip, 2001. Corporate Governance Audit : Paradigma Baru Profesi Akuntan dalam Mewujudkan Good Corporate Governance. *Media Akuntansi*, Edisi 17 (VIII), April – Mei.
- Vandenberg, R.J dan Lance, C.E 1992. Examining the Causal Order of Job Satisfaction and Organizational Commitment. *Journal of Management*, (18) :153 -167
- Watt, Ross L. dan Jerold L. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall International Inc. New Jersey.
- Winarto, Edi. 2002. Kartu Merah Buat 10 KAP Papan Atas. *Media Akuntansi*. Edisi 27 (IX), Juli – Agustus.

Corresponding author:

**Sri Trisnangsih**, email : [trisnahendrawan@yahoo.co.id](mailto:trisnahendrawan@yahoo.co.id)